

遺留分減殺請求をめぐる税法上の論点

石村耕治

はじめに

一 遺留分減殺請求権の行使と相続財産の移転

二 遺留分減殺請求にともなう課税上の対応的調整

(一) 遺留分権利者の申告

(二) 遺留分義務者の更正の請求

(三) 相続人間での対応的調整の任意性

(四) 改正された「更正の請求の特則」

三 現物財産の返還に代えた価額弁償金の支払と課税

四 法人に対する遺留分減殺請求、価額弁償と課税

(一) 法人への遺贈等に対するみなし譲渡所得課税

(二) 法人への遺贈等された財産に対する遺留分減殺請求と課税

① 遺贈の現物財産の返還の場合

② 価額弁償金の支払の場合

③ 価額弁償金の支払と法人税上の税務処理

五 遺留分の減殺請求と相続税の取得費加算特例

(一) 問題の所在

(二) 取得費加算制度見直しの必要性

むすび

補遺

はじめに

民法は、遺贈や贈与(死因贈与を含む。以下「遺贈等」という。)を認める。その一方で、被相続人(故人)が遺贈等をしている場合にあつて、相続が発生したときには、一定範囲の相続人に対して必ず相続できる遺産の割合を認めている。このように、遺贈等によつても奪うことのできない相続人の権利を「遺留分」という(民法一〇二八条)。遺留分は、被相続人の意思を尊重しつつも、これを制限することにより相続人の最低限の権利を保障する仕組みとして機能している。

遺留分を有する者を「遺留分権利者」という。すべての相続人が遺留分権利者となるわけではない。遺留分権利者は、被相続人の配偶者、子(子の代襲相続人を含む。以下同じ。)、直系尊属だけである。したがつて、兄弟姉妹には、遺留分はない(民法一〇二八条)。胎児は、生きて生まれてくれば遺留分を有する(民法八八六条二項)。しかし、相続欠格、廃除または相続放棄により相続権を失つた者には遺留分はない。また、包括受遺者にも遺留分はない。

一方、遺留分権利者からの減殺請求に基づき返還すべき義務または価額賠償すべき義務を負う者を「遺留分義務者」という。

民法は、遺留分権利者およびその承継人に遺留分を保全するに必要な範囲でその減殺を請求できる権利を付与している。被相続人が遺留分権利者の遺留分を侵害する遺贈や贈与(遺贈等)をしても、その遺贈等は当然に無効となるものではない。したがつて、遺留分権利者は、遺留分減殺請求という権利を行使(以下「遺留分の主張」ともいう。)して、遺留分を回復することになる(民法一〇三一条)。遺留分減殺請求は、遺留分義務者に対する意思表示により効力

を生じる。したがって、必ずしも裁判によることを要しない^①。遺留分の主張をする場合、遺留分権利者たる相続人は、遺留分が侵害されていることを知った時から一年以内にそれを行わなければならない（民法一〇四二条）。

遺留分権利者が遺留分減殺請求をした結果、遺留分義務者から相続財産の全部または一部が返還されるまたは価額弁償金が支払われるとする（民法一〇四〇条一項、同一一〇四一条）。この場合、相続税の確定申告（期限内申告）においては、減殺請求の結果を織り込んだ申告書を提出することになる。これに対して、申告期限後に、遺留分減殺請求に応じ返還すべき財産または支払うべき価額弁償金（以下「財産等」という。）が確定し、遺留分権利者および遺留分義務者に申告納付すべき税額に増減が生じたときには、課税上さまざまな問題が生じる^②。

一 遺留分減殺請求権の行使と相続財産の移転

すでにふれたように、遺留分とは、相続が発生した場合に、一定範囲の相続人が必ず相続できる遺産の割合をいう。遺留分は、大きく二つに分けられる。一つは、「総体的遺留分」である。これは、相続財産全体に占める遺留分権利者に留保される分である。そして、もう一つは「個別的遺留分」である。これは、各遺留分権利者に留保された相続財産上の持分的な割合である。すなわち、総体的な遺留分を法定相続分にしたがって各遺留分権利者に配分した割合である。各遺留分権利者の遺留分の割合は、まず、相続人全員割り当てられた総体的遺留分から算定する。総体的遺留分の割合は、①直系尊属のみが相続人である場合には被相続人（故人）の財産の三分の一、②その他の場合（すなわち子のみ、子と配偶者、配偶者のみ、配偶者と直系尊属の場合）には、被相続人の財産の二分の一である。遺留分権利者が複

数いる場合には、総体的遺留分の割合に、各遺留分権利者の法定相続分の割合を乗じて個別的遺留分の割合を計算する。遺留分を計算するにあたっては、まず、その基礎となる財産を算定する必要がある。遺留分算定の基礎となる財産は、被相続人が相続開始の時に所有していた財産の価額に、相続開始前に贈与した財産の価額を加え、そのなかから債務全額を控除した価額である(民法一〇二九条二項)。民法上相続財産に加算される贈与は、原則として相続開始前の一年間になされたものに限られる。しかし、一年前にした贈与であっても、贈与契約の当事者双方が遺留分権利者の権利を侵害することになることを知ってなされたものについては、相続財産に加算される(民法一〇三〇条³⁾)。

遺留分減殺請求の法的性格について、民法上は、遺留分権利者の一方的な意思表示により一定の法律関係に変動を生じさせる「形成権」と解するのが通説である(最高裁昭和三五年七月一九日判決・民集一四卷九号・判時二三二号二二頁、最高裁昭和四一年七月一四日判決・判時四五八号三三頁、最高裁昭和五一年八月三〇日判決・判時八二六号三七頁)。遺留分権利者の意思表示があつた時点で物権的効力が生じ、目的物が移転すると解されている。したがって、民法の考え方に忠実に従うと、遺留分権利者は、請求権の行使した時点で、受遺者(または受贈者)たる遺留分義務者から目的物の所有権を取得することになる。

二 遺留分減殺請求にともなう課税上の対応的調整

遺留分権利者たる相続人が遺留分を主張した結果、遺留分義務者から取得する財産等の増減がある場合には、その分を権利者および義務者の納税申告に反映させることができる。

(一) 遺留分権利者の申告

遺留分権利者が、遺留分を主張し、相続税の法定申告期限内〔相続の開始があったことを知った日の翌日から一〇月以内（相続税法二七条一項・国税通則法一〇条二項）〕に取得する財産等の増減がある場合には、その結果を織り込んだ相続税の納税申告を行うことになる。また、すでに相続税の納税申告期限を過ぎている場合で、遺留分権利者が、遺留分を主張した結果あらたに財産等を取得し相続税の納税義務を負うことになったときには「期限後申告」をすることになる（相続税法三〇条一項）。

この場合、理論的には、申告期限後に申告書が提出されたことから、この時点で延滞税や加算税を賦課するための課税処分の対象となると解される。しかし、遺留分権利者は、当初の申告期限時には何らの申告書の提出義務がなかったわけである。そこで、こうした点を斟酌して、相続税法三二条三号〔更正の請求の特則〕に定める後発的事由が生じたとしても、相続税法は、納期限の翌日から期限後申告書の提出があった日までの期間については、延滞税の計算の基礎となる期間に算入しない、（つまり、延滞税を課さない。）ことにしている（相続税法五一条二項一号ハ）。また、無申告加算税についても、正当な理由があるものとして、これを課することができないものと解される（国税通則法六六条一項但書）。

一方、すでに相続税の納税申告がすでにある場合で、遺留分権利者が遺留分を主張した結果、遺留分義務者から取得する財産等が増加するときには修正申告ができることになる（相続税法三一条）。

ちなみに、遺留分権利者があらたに財産を取得したことに伴う場合の期限後申告については、相続税法三二条三号〔更正の請求の特則〕の場合のような後発的「事由が生じたことを知った日の翌日から四月以内」との所定の期限の定

めがあるのとは異なり、特段の期限の定めはない。

この相続税法三〇条一項「期限後申告の特則」に基づく期限後申告は、遺留分減殺請求に応じ返還すべきまたは支払うべき財産等の額が確定した日以降、課税庁の決定処分通知書が納税者に到達するまではいつでもこれを提出することができる」と解される。したがって、遺留分権利者に決定処分通知書が到達する以前にすでに遺留分権利者が期限後申告をしている場合には、課税庁は当該決定処分を取り消すことになる。言い換えると、課税庁は、権利者の当該期限後申告を是認するか、あるいは権利者の期限後申告を是認できないときには当該申告の更正処分をすることになる（相続税法基本通達三〇―四）。

（二）遺留分義務者の更正の請求

一般に、相続税等の納税申告書を提出した者は、納付した税額が、税法に従っていないかった、または計算に誤りがあったことにより過大であった等の場合には、法定申告期限から一年以内に限り、更正の請求ができる（国税通則法二三条一項）。

これに対して、法定期限から一年経過後であっても、遺留分権利者の遺留分の主張により取得する財産等が減少することになった（返還すべき、または弁償すべき額が確定した）ときには、遺留分義務者はその確定したことを知った日の翌日から四月以内に「更正の請求」をすることができる（相続税法三二三条三号）。

さらに、納税申告書の提出後、その基礎となった事実について争いがあり、当該紛争が調停・訴訟によって解決した場合であれば、減殺請求から四月経過した後であっても、解決した日の翌日から二月以内であれば、更正の請求が可能

である（国税通則法二三条二項一号）。しかし、この場合、後に詳しくふれるように、訴訟外で紛争を解決したときには、更正の請求ができないという縛りがかかる。

一般に、「国税通則法に基づく更正の請求」と区別するねらいから、所定の事由をもとに特則として相続税法など個別税法で認める「更正の請求の特例」を¹⁾後発的事由に基づく更正の請求または²⁾特則による更正の請求³⁾と呼ぶ。ちなみに、遺留分義務者が減額のための特例による更正の請求をした場合、相手方の遺留分権利者が修正申告等をしていなければ、課税庁（税務署長）は当該遺留分権利者に対して対応的調整をねらいに職権で更正処分または決定処分をすることになっている（相続税法三五条三項）。

（三）相続人間での対応的調整の任意性

遺留分を主張した結果、相続人間では、取得する財産等の増減にともない「修正申告」をしなければならない相続人と、取得する財産等の減額にともない「更正の請求」をしなければならない相続人が出てくるはずである。いわば、両者は表裏一体の関係になっているとみることができる。しかし、相続税法は、修正申告と更正の請求の特則による対応的調整を強制せず、それぞれ「修正申告書を提出することができる」、「更正の請求をすることができる」（相続税法三〇条、同三一条一項）と定めている。つまり、義務とはしていない。これは、税負担について当事者である相続人（遺留分権利者と遺留分義務者）間での対応的調整をする余地を残したためと解されている⁴⁾。

(四) 改正された「更正の請求の特則」

すでにふれたように、遺留分減殺請求権は形成権であり、物権の一つであるとするのが一般的な理解である。このことから、遺留分権利者は、受遺者（または受贈者）たる遺留分義務者に対して遺留分の減殺の意思表示を行うことで、遺留分侵害行為は効力を失い、目的物上の権利は遺留分を主張した権利者のものになると解されている。しかし、実際には、目的物の財産等を手にするには、訴訟等によらなければならないことも少なくない。

遺留分権利者から遺留分が主張され、紛争処理手続が進行中であり、いまだ結論を得ていなくとも、相続税については、遺留分が認められたことを前提に納税申告をするように求められる。判例は、遺留分減殺請求が行われている場合、その到達と同時に減殺の効力が生ずるとした考え方にたっている。したがって、その形成権としての（物権的な）確定的な効果があつたことを前提とした課税処分を適法、と解している（福岡高裁平成元年七月二〇日判決・税資一七三号二八七頁・タインズZ一七三・六三三四）。

一方、遺留分権利者の遺留分の主張により取得する財産等が減少するときには、遺留分義務者は「更正の請求」をすることで、調整を求めることができる。

この点に関して、平成一五年度の税制改正以前、相続税法三二条三号〔更正の請求の特則〕は、更正の請求を「遺留分による減殺の請求があつた」ことを「知った日」の翌日から四月以内にしなければならないと定めていた。これは、一面、遺留分減殺請求権を形成権とみる民法の考え方とも整合する（最高裁昭和四一年七月一四日判決・判時四五八号三三三頁）。しかし、実際には、遺留分の減殺請求があつただけでは、返還すべき財産または価額弁償すべき額は確定しない。

もちろん、すでにふれたように、遺留分義務者は、遺留分に関する紛争が訴訟判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）によって解決した場合であれば、減殺請求から四月経過した後であっても、その判決が確定した日の翌日から二月以内であれば、国税通則法二三条二項一号〔更正の請求〕に基づいて更正の請求が可能である⁽⁵⁾。しかし、この場合、訴訟^外で紛争を解決したときには、更正の請求ができないという縛りがかかる。こうしたことから、相続税法において更正の請求期間を遺留分の減殺請求があつたことを知った翌日から四月以内とするのでは、遺留分義務者に対して対応的調整のための更正の請求をする期間が十分に保障されないことにもなりかねない問題があつた。

こうした点を勘案して、遺留分義務者からの後発的事由に基づく更正の請求があつた場合、相続税法三二条〔更正の請求の特則〕旧三号の「減殺請求があつたことを知った日」といった定めにもかかわらず、従来から、遺留分減殺の請求が調停判決等によって解決を目指している場合には、その解決ができた時と解する判決も出されていた（昭和五一年一月一九日裁決・裁決事例集一一号六七頁・タインズJ一一一四一〇）。また、相続税法三二条旧三号に規定する「減殺請求があつたことを知った日」とは、請求人が調停の成立を知り得る状態に置かれた日（調停調書の交付を受けた日）とするのが相当であるとして、形成権に関する民法の原理主義的な考え方に依拠した原処分庁の主張を排斥した裁決もある（平成九年四月八日裁決・タインズF〇一三〇八三）。さらに、遺留分義務者である受遺者に対して遺留分の減殺請求が行われている場合であっても、各相続人の取得財産の範囲が具体的に確定するまでは、受遺者の課税価格はそれがないものとして計算した金額による、とした裁決がある（平成一二年六月二三日裁決・裁決事例集五九号二六二頁、タインズJ五九一四一二二）。

相続税の実務でも、遺留分の減殺請求があつた場合には、実際に返還すべき財産ないし価額弁償すべき額について合

意に達するまでは請求が行われていないという前提で相続税の計算する運用を行ってきた(相続税法基本通達一一の二―四)。

こうした判決や裁決、さらには基本通達が出された背景には、遺留分を主張する相続人(遺留分権利者)は自己の主張する財産等の増額分も入れて修正申告すべきであるとする一方で、他の相続人の遺留分の主張により取得する財産等が減少する相続人(遺留分義務者)については、返還すべきまたは価額弁償すべき額が確定していない段階で期間を限って減額修正を求めなければならないとするのは、納税者の更正の請求の安定的な行使の観点から好ましくないとする考え方があるものと解される^⑦。

こうした相続税実務での流れを取り入れ、平成一五年度の相続税法三二条三号の改正では、後発的事由に基づく更正の請求について、「遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定した」ことを知った日の翌日から四月以内にそれをしてしなければならないことに改められた。

三 現物財産の返還に代えた価額弁償金の支払と課税

遺留分の減殺請求を受けた受遺者(遺留分義務者^⑧)は、相続財産の全部または一部を返還するのが原則である。しかし、価額弁償金を支払うことで、財産の返還義務に代えることができる(民法一〇四一条)。すなわち、受遺者は、現物財産の返還に代えて、金銭で弁償すること(価額弁償金の支払)が認められる。

この場合、相続税の計算については、代償金が支払われた例(相続税法基本通達一一の二―九)と同様の調整を行う

ことになる。すなわち、減殺請求を受けた遺留分義務者は、取得した財産の評価額から価額弁償金を控除し、一方で、遺留分権利者は、遺留分義務者から受け取った価額弁償金を相続により取得した財産として相続税の計算処理をするかたちとなる。

このように、遺留分義務者が、現物財産の返還に代えて、金銭で弁償する（価額弁償金の支払の場合には、弁償金を支払う遺留分義務者と弁償金を受取る遺留分権利者たる相続人との双方に新たな課税関係が出てくる可能性がある）。

例えば、遺留分権利者からの減殺請求を受けて、遺留分義務者が価額弁償金を相続の対象となる遺産（現物財産）の全部または一部を処分して支払うとする。この場合、その処分が「代償分割」であるとする、遺留分義務者たる価額弁償金支払者には譲渡所得課税が行われる。あるいは、価額弁償のために遺産（現物財産）の取得をあきらめて処分した「換価分割」であるとする、価額弁償金の支払者たる遺留分義務者と受領者たる遺留分権利者の双方に対して、その持分に応じて譲渡所得課税が行われる。

四 法人に対する遺留分減殺請求、価額弁償と課税

被相続人が「個人」に対して遺贈等しているとする。この場合、相続財産に属する資産を受取った相続人は所得税課税の枠外に入り、もっぱら相続税上の課税問題として処理できる。これは、原則として、贈与や相続等の無償の資産（財産）の移転については、「別段の定め」にあてはまらない限り、譲渡所得が生じないことになっているからである（所得税法三六条二項）。つまり、相続人は、被相続人が当該財産を取得したときの価額を引き継ぎことになる。

しかし、相続人である遺留分義務者が、遺留分権利者からの減殺請求に基づき「価額弁償」を行うために、相続財産に属する単独名義の土地建物を、遺留分減殺請求を受けた後に譲渡し、その後に遺留分相当額を遺留分権利者に価額弁償金として支払ったとする。この場合、所得税法上、遺留分権利者は、受け取った価額弁償金は相続により取得する所得となり、非課税となる(所得税法九条一項一六号)。

これに対して、遺留分義務者は、価値の増加益(キャピタル・ゲイン)が生じる場合には譲渡所得課税の対象となる。しかも、支払った価額弁償金は譲渡所得の計算上、譲渡資産の取得費、譲渡費用にあたらなとされる(例えば、国税不服審判所平成六年六月二八日裁決・裁決事例集四七集六七頁・タインズJ四七二一〇九)。

もちろん、これは原則的な考え方である。のちにふれるように、租税特別措置法は、相続人が相続により取得した財産を一定の期限内に譲渡した場合には、所得税法上の譲渡所得金額の計算をする際に、当該相続により取得した財産にかかる相続税を、当該財産の取得価額に加算することを認めている(租税特別措置法三九条)。この措置は、「相続財産に係る譲渡所得の課税の特例」(以下「相続税の取得費加算特例」と呼ばれる)。

(一) 法人への遺贈等に対するみなし譲渡所得課税

これに対して、被相続人が「法人」に対して遺贈等しているとすると、この場合には、もっぱら相続税上の課税問題として処理できない。前記の「別段の定め」があることから被相続人に対するみなし譲渡所得課税(所得税法五九条一項)が行われることに加え、遺留分義務者である法人側での法人税の税務処理が問題となるからである。

最高裁昭和四七年一二月二六日判決(民集二六卷一〇号二〇六三頁)によると「譲渡所得に対する課税は、資産の値

上によりその資産の所有者に帰属する増加益を所得とし、これを清算して課税する趣旨のものであるから、その課税所得たる譲渡所得の発生には必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない」と判示する。

この判断にしたがうと、贈与や相続により資産（財産）の移転があつた場合にも、時価による資産（財産）の譲渡があつたものとして譲渡所得が生じることになる。

もつとも、現行の所得税法では、譲渡所得の金額は現実に収入すべきことになつた金銭その他の経済的利益を基にして所得計算を行うこととし、「別段の定め」がない限り、贈与や相続等の無償の資産（財産）の移転については、譲渡所得が生じないこととしている（所得税法三六条一項）。

これを受けて、所得税法は五九条〔贈与等の場合の譲渡所得等の特例〕に「別段の定め」をしている。ここでは、譲渡所得の基因となる資産を、「贈与（法人に対するものに限る。）または相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）」（所得税法五九条一項一号）した場合には、時価により資産（財産）の譲渡があつたものとみなして譲渡所得課税を行うこととしている^③。

こうした定めがあるから、被相続人が法人に対して財産を遺贈等した場合、その時点でみなし譲渡所得課税が行われることになる。

すなわち、法人に遺贈等する場合には、被相続人が当該財産を取得して以降生存中に生じた価値の増加益（キャピタル・ゲイン）を精算し、所得課税を受けることになる。

(二) 法人への遺贈等された財産に対する遺留分減殺請求と課税

被相続人が法人に対して財産を遺贈等した後に、遺留分権利者たる相続人から受遺者(または受贈者)たる当該法人に対して遺留分減殺請求がなされたとする。この場合、当該法人は、遺留分義務者となり、遺留分権利者に対して被相続人から受け取った現物財産の全部または一部を返還するか、または、価額弁償金を支払うか、いずれかの選択ができる。

被相続人が法人に遺贈等した場合、まず、被相続人のキャピタル・ゲインに係る譲渡所得税相当額に対してみなし譲渡所得税が行われる。その後、遺留分権利者たる相続人から受遺者(または受贈者)たる法人に対して遺留分の減殺請求がなされると、遺留分減殺請求権は形成権(権利者の一方的な意思表示により一定の法律関係の変動を生じさせる権利)であることから、その時点で、遺留分権利者は、遺留分について相続することになる。

① 遺贈の現物財産の返還の場合

遺留分権利者の遺留分の主張に依じて、受遺者(または受贈者)たる法人が遺贈等の現物財産の全部または一部を返還するとする。この場合、遺留分権利者は、自らの遺留分を主張した時点で、当該遺留分を相続することになる。

このことから、被相続人から法人になされた遺贈もその分の効果が消滅し、その分だけみなし譲渡所得税の対象となる額は小さくなる。したがって、この場合、その分だけ遺贈による譲渡はなかったものとして、被相続人に課されたみなし譲渡所得税については、減額修正を求めて更正の請求ができる(所得税法一五二条、同法施行令二七四条二号)。

② 価額弁償金の支払の場合

これに対して、遺留分の減殺請求を受けた受遺者（または受贈者）たる法人が、現物財産の返還に代えて価額弁償金の支払をするとする。この場合には、弁償金を支払う法人（遺留分義務者）と弁償金を受取る相続人（遺留分権利者）との双方に新たな課税関係が出てくる可能性がある。遺留分権利者の請求に基づいて遺留分義務者たる法人が価額弁償金の支払をする場合には、いくつかの税務処理の方法が考えられる。遺留分の減殺請求に応じた受遺者（または受贈者）たる法人が、現物財産の返還をした場合と価額弁償金の支払をした場合で、みなし譲渡課税の課税対象が違ってくるのは不合理に感じるのにも一理ある。

最高裁判平成四年一月一六日判決（判時一四四一号六六頁、税資一九三号四三七頁、タインズ乙一九三〇一八）^⑩では、法人に遺贈した不動産について被相続人に対してみなし譲渡所得課税が行われた後に、受遺者たる法人（遺留分義務者）が遺留分権利者の請求に基づき価額弁償金の支払をした場合に、被相続人から法人へなされた遺贈もその分の効果が消滅し、みなし譲渡課税の対象もその分だけ取り消されるべきであるとして争った事案である^⑪。

本件における最高裁判決では、多数意見と少数意見に分かれた。

多数意見では、遺留分の主張によりその分だけ法人へなされた遺贈の効力が一たん失われるとしても価額弁償金によって遺贈の効果が再度復活するものと解し、みなし譲渡課税は当該遺贈の全部について生じるとする一方、相続税課税においては価額弁償金を取得した遺留分権利者はそれを相続によって取得したものとすべきであると判示する。

こうした多数意見に対して、本件では、次のような反対意見が付された。

「二 遺留分権利者が受遺者に対して減殺請求をすれば、遺贈は遺留分を侵害する限度において失効し、受遺者が取得した権利は右の限度で当然に減殺請求をした遺留分権利者に帰属する（最高裁昭和五〇年（オ）第九二〇号同五一年

八月三〇日第二小法廷判決・民集三〇巻七号七六八頁。他方、受遺者は、減殺を受けるべき限度において、遺贈の目的の価額を遺留分権利者に弁償して返還義務を免れることができるが、その効果を生ずるためには、受遺者は遺留分権利者に対し価額の弁償を現実に履行し又は価額の弁償のための弁済の提供をしなければならず〔最高裁昭和五三年（オ）第九〇七号同五四年七月一〇日第三小法廷判決・民集三三巻五号五六二頁〕、その価額算定の基準時は、現実に弁償がされる時である（前掲当裁判所昭和五一年八月三〇日第二小法廷判決）。このように、受遺者が価額弁償をして遺贈の目的の返還義務を免れるには、減殺請求により遺留分権利者に帰属した権利の弁償時における価額を、その者に対し、現実に弁償するか、又は弁償の提供をすることを要するから、右の価額弁償をする場合には、遺贈の目的とされた当該権利は、相続時ではなく、価額弁償が現実に行われ、又はその提供が行われた時点で、遺留分権利者から受遺者に移転するといふべきであり、遺贈により被相続人から受遺者に移転するといふことはできない。したがって、本件において、上告人（中略）の遺留分減殺請求に係る本件土地（中略）の持分を（中略）〔法人が〕取得したことは、所得税法五九条一項一号の遺贈による移転に該当しないといふべきである。」

「多数意見は、右の価額弁償により本件土地が遺贈により被相続人から受遺者に譲渡された事実は何ら変動がないこととなり、遺留分減殺請求が遺贈による本件土地に係る被相続人の譲渡所得に何ら影響を及ぼさないこととなる」とした原審の判断を是認しているが、二に述べたほか、次に述べる理由により賛成できない。

一 所得税法五九条一項一号に遺贈が掲げられているのは、遺贈が対価を伴わない資産の移転の事由の一つであるからであり、受遺者が遺贈の目的を取得するには対価の支払いを要する場合には、その取得は、同号の遺贈に当たらないといふべきである。このことは、同項二号が著しく低い対価による資産の移転を掲げていることにかんがみて

も、肯定されるところである（『最高裁昭和六二年（行ツ）第一四二号同六三年七月一九日第三小法廷判決・裁判集民事一五四号四四三頁参照』）。ところが、右の価額弁償を行つた受遺者は、遺贈の目的を取得するため、対価を支払つていたのであるから、右の取得は、同号の遺贈に該当しないというべきである。

二 多数意見のように解すると、相続税との関係で問題を生ずる。すなわち、多数意見のように、本件において、受遺者は遺贈によりその目的を取得するとするならば、減殺請求により遺留分権利者に帰属した権利は、相続時に遡つて消滅し、相続時には存在しないといわなければならないが、その結果、相続人として遺留分を有しその権利行使した者に相続税が課されないという不合理な結果を生ずる。この不合理な結果を避けて、右の権利は遺留分権利者が相続により取得した財産として相続税が課されると解すると、右の権利は、譲渡所得税の関係では相続時に存在しないとされ、相続税の関係では相続時に存在するとされることとなり、論理の一貫性を欠き、税法上、同一の財産が別人によつて二重に取得されるという不合理を生ずる。また、遺留分権利者が受遺者から価額弁償として受領した金銭は、減殺請求により遺留分権利者に帰属した権利の対価であるから、多数意見の立場に立ちながら、これを相続税の課税対象とすることについては、右に述べたところと同じ批判が妥当するばかりでなく、そもそも、右の金銭は、相続の時点では被相続人の財産に含まれていないし、その額には相続時から弁償時までの値上がり益も含まれているから、これを相続税の課税財産とすることができないことは明らかである。

三 したがつて、原判決は、所得税法五九条一項一号の解釈を誤つていたので、これを破棄し、上告人〔中略〕の遺留分減殺請求に係る部分に関する上告人らの本件請求を認容すべきである。（引用者傍線）

③ 価額弁償金の支払と法人税上の税務処理

遺留分権利者の主張にしたがい法人が価額弁償金を支出した場合、受遺者（または受贈者）たる法人の法人税上の税務処理についても問題が出てくる。前記最高裁判平成四年一月一六日判決（判時一四四一号六六頁、税資一九三号四三七頁）の多数意見に準拠して考えると、遺贈を受けた現物財産と遺留分権利者へ支払った価額弁償金との間にはリンクageがないことになり、受遺者たる法人は、損失として処理することになる。逆に、反対意見にしたがえば、価額弁償金は、不動産の取得費として税務処理ができる。

また、法人税上の損金計上時期は、価額弁償金の請求時点なのか、あるいは確定時点なのかが問われてくる。

法人税法上、法人に遺贈がある場合、当該法人は、その事業年度に、受贈益を益金の算入することになる。その後、当該法人は、遺留分権利者の減殺請求にしたがい価額弁償金のかたちで支払をすることになるとする。この場合、遺贈のあった事業年度に受贈益を益金計上し、仮に価額弁償金を翌事業年度に支払うとなると、当該価額弁償金は翌事業年度に損金計上するのが、常識的な税務処理であるともいえる。

ただ、民法の考え方にしたかうと、遺留分権利者の減殺請求があると、減殺の対象となるすべての遺産は一たん共有になる¹²⁾。したがって、受遺者たる法人は、減殺請求を受けた事業年度において受遺財産の持分の一部が消失することになる。このことから、当該部分については減殺請求を受けた事業年度において損金算入することになる。

すでにふれたように、平成一五年度税制改正において、相続税法三二条三号は、更正の請求について、「遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定した」ことを知った日の翌日から四月以内にそれをしなければならぬことに改められた。しかし、この改正は、相続税法に関する改正である。この改正により、遺留分減殺請求についての民法の考え方まで変更するものではない¹³⁾。したがって、遺留分減殺請求が行われた場合に、その効果が生

じる時期について民法と税法では必ずしも考え方が一致しているわけではない。

すでにふれたように、前記最高裁判平成四年一月一六日判決の下級審（東京地裁平成二年二月二七日判決（税資一七五号八〇二頁、タインズ乙一七五―六四五四））判決にしたがうと、法人は、遺贈のあった事業年度に受贈財産の時価相当の受贈益を益金計上することになる。そして、仮に価額弁償金を翌事業年度に支払う（あるいは受贈財産が返還される）となると、当該価額弁償金（あるいは返還される財産の価額）は翌事業年度に損金計上し、税務処理することになる。

遺留分減殺請求の効果が意思表示により直ちに生じるという民法の考え方にしたが、受遺者たる法人は、遺贈のあった事業年度に遺留分権利者から減殺請求の通知を受け取った場合には、遺留分にあたる部分を減額して益金算入して税務処理するのも一案である。しかし、こうした税務処理は、前記判決によると、認められないことになる。¹⁹⁾

五 遺留分の減殺請求と相続税の取得費加算特例

すでにふれたように、所得税法では、譲渡所得の金額は現実に入収すべきことになった金銭その他の経済的利益を基にして所得計算を行うこととし、「別段の定め」がない限り、贈与や相続等の無償の資産（財産）の移転については、譲渡所得が生じないこととしている（所得税法三六条一項）。したがって、相続人は、被相続人が当該財産を取得したときの価額を引き継ぎことになる。

相続人は、相続により取得した土地等や建物の財産を他に譲渡した場合、譲渡所得（譲渡収入金額－（取得費＋譲渡

費用」) に対して譲渡所得税がかかる。一見、同一の財産に相続税に加え、所得税がかかることから、二重課税にあたるようにもみえる。しかし、相続税は、相続により取得した財産に課される財産税であり、他方、所得税は所得に課されるものであることから、二重課税にはあたらないとされる。

「二重課税とは何か」についてはかねがね重い検討課題とされており、学問上も十分な精査がなされていない⁽¹⁵⁾。仮に、二重課税にあたるとされても、このことが直ちに違憲ないし違法とはいえないし、立法府が二重課税状態を解消すべく常に必ず立法措置を講じなければならないともいえない⁽¹⁶⁾。

同一の財産に相続税と所得税がかかるのは、二重課税にはあたらないとしても、納税者にとっては、加重な課税である「税負担が重い」ことは否定できない場合がある。この場合、政策的な見地から一定の税負担軽減措置を講じることがあつてよい。

「相続財産に係る譲渡所得の課税の特例」(以下「相続税の取得費加算特例」ともいう。)は、相続人が相続により取得した財産を一定の期限内に譲渡した場合には、所得税法上の譲渡所得金額の計算をする際に、当該相続により取得した財産にかかる相続税を、当該財産の取得価額に加算することを認めている(租税特別措置法三九条)。まさに、この措置は、加重な税負担を軽減することをねらいに政策的な見地から設けられたものといえる。

(一) 問題の所在

相続税の取得費加算特例の適用は、「当該相続の開始のあった日の翌日から当該相続に係る〔中略〕申告書〔中略〕の提出期限の翌日以後三年(改正前は二年間)を経過する日までに間に」当該財産を譲渡することが要件になっている

（租税特別措置法三九条一項）。

問題は、遺留分権利者が遺留分減額請求をし、遺留分義務者との間で長期の争いになり、その紛争が租税特別措置法三九条に定める相続税の取得費加算特例の認められる期限（三年）経過後（例えば五年後）に権利者の主張に沿った解決を見た場合で、この解決を受けて遺留分として返還された土地を取得するとともに、この土地を他人に譲渡したときに、当該権利者の所得税申告にあたり、相続税の取得費加算特例の適用が認められるかどうかである。^⑪

この問題が争われた東京地裁平成一二年一月三〇日判決（訟月四八巻一号一四七頁・タインズZ二四九一八七八五）において、遺留分権利者たる納税者は、裁判を通じて遺留分権利者の権利が確定した場合、相続税の取得費加算特例の適用における「当該相続の開始があった日」については、「遺留分減殺請求に係る争いが和解、調停、あるいは判決によって解決した日」と解すべきであると主張した。

これに対して、課税庁は、この特例の適用期間は一義的明確の定められており、実質的妥当性や個別事情を考慮して解釈することは許されないと反論した。^⑫

本件において、裁判所は、次のように判示して、原告たる納税者の主張を全面的に排斥した。

「本件特例は、その文言上、本件特例が適用となる譲渡の時期を明確に限定しており、その始期については、『当該相続の開始があった日の翌日』とし、その終期については、当該相続に係る相続税法二七条一項又は二九条一項の規定による申告書（これらの申告書の提出後において同法三条の二に規定する事由が生じたことにより取得した資産については当該取得に係る同法三一条二項の規定による申告書）の提出期限の翌日以後二年（当時、現在三年―引用者）を経過する日と規定しており、その意義は一義的に明らかなものであること、また、相続税法三二条一号ないし四号の定め

る事由が生じたため新たに納付すべき相続税額が生じた者が同法三〇条に基づいてする期限後申告がなされた場合については何ら言及せず、この場合につき始期又は終期の基点を変更すべきことを定めていないことからすると、本件特例について、その始期を限定する『当該相続の開始があった日』との文言を、原告が主張するように、遺留分滅殺請求権の行使があった場合においては『遺留分滅殺請求に係る争いが和解、調停あるいは判決によって解決した日』と解釈することは、到底採用し得ないものというほかはない。」

（二）取得費加算制度見直しの必要性

たしかに、租税特別措置法三九条に定める相続税の取得費加算特例措置は、政策立法であり、『恩典（特典）』であり、『権利』ではないともいえる。しかし、本件においては、遺留分権利者の権利が自己の責任の及ばないところで侵害され、その解決に長い期間を要したために、相続財産に係る譲渡所得の課税の特例の適用を受ける期間が徒過してしまったわけであり、「それでも仕方がない」といったニュアンスの裁断の仕方はあまりに納税者の権利尊重の精神に反するといわなければならない。²⁰⁾

すでにふれたように、改正された相続税法三二条三項〔更正の請求の特例〕においては、遺留分権利者が相続税の申告義務を負うのは「遺留分による滅殺請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定した」ことを知った日の翌日から四月以内にそれをしなければならないことに改められた。この規定は、あくまでも『更正の請求』に関する規定である。したがって、租税特別措置法三九条の相続税の取得費加算特例の適用期限の事例にストレートに応用することには問題なしとはしない。しかし、立法論的には、相続税の取得費加算特例についても、相続税法の規定ぶりを参考に改

めるのも一案である。もっとも、遺留分減殺請求に関してどの時点で財産を取得することになるのかについては民法固有の考え方に沿い減殺請求時説を主張する一方で、納税者の利益につながるときには判決等確定時説を主張することの整合性については、十分な論理建てが必要である。

ちなみに、遺留分の減殺請求の事案に限らないが、租税特別措置法三九条に定める相続税の取得費加算特例を適用して申告したのにもかかわらず、直接に納税者の責めに帰すべき事由によるものではなく、課税庁側の事務処理の遅れなどにより法定申告期限が徒過してしまった場合などには、実務では、一たん特例の適用なしで申告書を提出し、憲法一六条に基づく請願書、嘆願書・上申書^②を活用し、更正の請求（更正の請求の期限を徒過している場合も含む。）をする手法もとられている^③。

むすび

周知のように、遺留分減殺請求権は形成権であるとされる。このことから、民法の原理主義的な考え方にしたとすると、遺留分権利者から減殺請求の意思表示があれば直ちに財産等は遺留分義務者から遺留分権利者に返還されると解すべきことになる。課税関係についても、一貫してこうした民法の考え方（減殺請求時説）に沿って考えるのが理論整然としているという意見もありえる。

しかし、現実の課税関係に目を向けてみると、遺留分を主張した結果、相続人間では、財産等の取得にともない増額「修正申告」をする相続人と、財産等の返還・支払にともない減額「更正の請求」をする者が出てくる。いわば、両者

は表裏一体の関係になっている。

遺留分権利者から遺留分が主張され、紛争処理手続が進行中であり、いまだ結論を得ていなくとも、遺留分義務者は、自己の相続税について、遺留分が認められたことを前提に納税申告あるいは更正の請求をするように求められるとなると、過酷となる場合も出てくる。実際には、減殺請求権の可否や範囲などについては、請求があつたからといって、ただちに返還義務の範囲が確定しない場合があるからである。また、長期の紛争に至ることも多々あるからである。

こうした税実務での実情をくみ取り、平成一五年度の相続税法三二条〔更正の請求の特則〕三号の改正では、遺留分義務者の納税額減額のための更正の請求について、「遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定した」ことを知った日の翌日から四月以内にそれをしなければならないことに改められた。いわゆる「判決等確定時説」を採用したわけである。この法改正により、裁判外での紛争解決の場合を含め遺留分減殺請求に関する紛争の解決ができた時が「更正の請求」の始点とされ、納税者の手続法上の権利が擁護される結果となった。

その一方で、所得税法上の譲渡所得金額の計算をするに際し、相続により取得した財産にかかる相続税を、当該財産の取得価額に加算することを認め「相続財産に係る譲渡所得の課税の特例」（租税特別措置法三九条）、いわゆる「相続税の取得費加算の特例」については、相続税の申告期限から三年間に限って制度適用があるとし、納税者の責めに帰さないような事由がある場合を含めて、期間経過後は機械的に制度適用を一切認めないという考え方（課税実務や国税審判所・裁判所の裁断）が支配している。

遺留分権利者の減殺請求があつた場合、現物財産を返還する場合と価額弁償金を支払う場合とでは、遺留分義務者の納税義務の範囲に大きな格差が生じるのも、法の下における平等などの法理念を考えに入れると、法解釈に今ひとつ工

夫があつてよいように思う。

いずれにしろ、遺留分減殺請求にかかる課税のあり方を精査するにあたり、紛争の実態に即した解決策をさぐることは大事である。納税者の手続上の権利保護の観点から、遺留分に関する民法の原理主義的な減殺請求時説と、民法の考え方から離れて判決等確定時説を交互に主張することについては、その整合性を含めて十分な論理建てが必要である。

(1) 遺留分権利者は、相続開始前に自己の遺留分を放棄することができる。しかし、遺留分の放棄を制約なしに認めると、遺留分権利者が、被相続人となる者からの圧力により、遺留分の放棄を強要されるおそれがある。そこで、民法は、相続開始前の遺留分放棄は、家庭裁判所の許可を前提要件にしている。なお、各遺留分権利者の遺留分は、それぞれ独立したものである。したがって、一部の遺留分権利者が自己の遺留分を放棄したとしても、他の遺留分権利者の遺留分が増加することはない。

(2) 遺留分減殺請求と課税について詳しくは、三木義一『相続・贈与と税』(一粒社、二〇〇〇年) 八六頁以下、三木義一ほか著『実務家のための税務相談・民法編(第二版)』(有斐閣、二〇〇六年) 三七五頁以下参照。

(3) 相続税法は、相続開始日の三年前に被相続人から贈与により取得した財産を、相続税の課税価格に加算する(相続税法一九条一項)。これに対して、民法の遺留分の算定(民法一〇三〇条・一〇三一条)においては、贈与契約「当事者双方が遺留分権利者に損害を加えることを知って贈与したときには」一年の制限の適用がなく、税法上の三年制限を超えて遡って贈与を遺留分の価額に算入できることになるものと解される。

(4) 田中治「相続・贈与税における申告と更正の請求」(北野弘久ほか編『争点相続税法(補訂版)』(勁草書房、一九九六年) 三七二頁以下参照。ただし、税務調査があり、処分を予知してなされた期限後申告でないことが前提要件となる。一方、この場合、無申告加算税を課さないことの正当な理由には当たらないとする判断としては、国税不服審判所平成四年二月八日裁決・裁決事例集四四集二九六頁参照。ちなみに、同裁決においては、納税者が遺留分減殺請求権を行使した日のいづれになるのが争点の一つとなった。同裁決では、①が起算点であるとした。この裁決によると、相続のあることを知った日の翌日から六月(当時・現在一〇月)直前ないし六月(当時・現在一〇月)経過後一年以内(民法一〇四二条(減殺請求権の消滅時効))の間に減殺請求権を行使した場合には、その後提出する相続税申告書

は期限後申告として取り扱われることになる。また、無申告加算税の賦課決定処分も認められることになる。

- (5) 遺留分の主張により相続人(遺留分権利者と遺留分義務者)間で取得する財産等の増減が生じる。しかし、納付する相続税総額が変わらない場合には、当該相続人間で、修正申告および更正の請求を行わず、合意に基づいて相続税額を精算する処理が行われることが多々ある。ちなみに、遺留分義務者が合意に反して減額のための更正の請求をした場合には、遺留分権利者が課税庁から更正または決定処分を受ける(相続税法三五条三項)。この場合、相続人間の合意を理由に当該課税処分自体を争うことはできないとされる。したがって、この場合には、相続人間での不当利得返還あるいは損害賠償請求の問題で解決をはかる必要が出てくる。

- (6) 国税通則法二三条二項一号(更正の請求)は、次のように定める。「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算に基礎となった事実に関する訴えについての判決(判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む)」により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。その確定した日の翌日から起算して二月以内」。この規定のねらいについて裁判所は、「同条二項は、同条一項の期限経過後であっても、後発的に課税要件事実に変動が生じた場合には、その後発的事由が生じた日の翌日から二か月以内に限りて更正の請求を認める旨規定するところ、その趣旨は、納税者が申告時には予想し得なかった事態が後発的に生じ、これにより課税標準等又は税額等の計算の基礎とした事実に変更が生じ、この事実を前提とすると税額を減額すべき場合に、これを税務官庁の一方的な更正に委ねるのではなく、納税者の側からもその更正を請求し得ることとして、納税者の権利救済の途を拡充したものであると解される。」(広島地裁平成一六年一月一六日判決・税資二五四号三一頁(順号九八一八)・タインズZ二五四一九八一八)との理解を示している。しかし、この規定にいう「判決」「和解」などの意味内容の実際の判断にあたっては、課税庁はもちろんのこと、裁判所までもが、厳格な解釈・適用に徹している。「真実の権利変動の裏付けが存しない判決は、私人間の紛争解決の手段としては十分であるとしても、本来客観的かつ公平であるべき租税負担の前提となる事実としては、二三条二項一号にいう「判決」には含まれない(松山地裁平成一三年一〇月五日判決・税資二五一号順号八九九六・タインズZ二二一八九九六(棄却・確定)、東京地裁平成一五年九月一二日判決・税務訴訟資料 第二五三三 順号九四三三・タインズZ二五三三九四三三(棄却・控訴)、平成一六年二月一八日判決・税務訴訟資料 第二五四四一五七(順号九五六四)・タインズZ二五四一九五六四(棄却・上告)、最高裁平成一六年七月八日決定・税務訴訟資料 第二五四四一八六(順号九六九三)・タインズZ二五四一九六九三(上告却下)」といった裁断は、その一例である。理論整然とした見解のようにも見える。しかし、租税法主義の原則を逆手にとり、納税者の手続的な権利規定の適用においても厳格解釈を打ち出すことにより、実質的に、合理的な解釈を拒絶してしまうことは、納税者の権利救済をねらいに設けた制度の趣旨そのものを形骸化してしまうことが危惧される。

- (7) もっとも、課税庁の視点からすれば、遺留分の減殺請求があった時点で更正の請求を受け入れることは、税収を危殆に陥れることにも

つながる。したがって、視点を變えてみると、平成一五年度の税制改正は、納税者の更正の請求権の確保というよりも、税収確保がねらうとみられることもできる。

(8) 被相続人の遺言で遺産を受取るものは、必ずしも相続人(個人)であるとは限らない。法人などである場合もある。

(9) したがって、被相続人が法人に対して遺贈等をした場合、相続人は、みなし譲渡所得の準確定申告をし(所得税法二二五条)、納税義務を果たすように求められる(国税通則法五条)。これは、遺留分義務者が法人である場合には、個人に適用される取得価額の引継ぎの規定(所得税法六〇条一項)が適用されないからである。法人に遺贈等があった場合には、この時点で、時価で譲渡したものとして譲渡所得課税をしなければ、受遺(または受贈)財産に対する課税をする機会を失うからである。ちなみに、法人へ遺贈等をした場合のみならず譲渡所得課税について定めた所得税法五九条一項は、個人に対する遺贈と法人に対する遺贈とを異なる課税取扱をする。こうした異なる課税取扱を定めた五九条一項は、単に課税技術上の理由によるもので立法府の持つ裁量権の範囲内にあるのか、あるいは立法裁量の範囲を著しく逸脱し、贈与者や遺贈者(その相続人を含む)の財産権を不当に侵害し、憲法一四条および二九条に違反するかどうかが争われた。裁判所は、五九条一項は、個人と法人との間に著しく不合理な差別をもたらすものではないとして、原告納税者側の訴えを退けている(福島地方裁判所平成一七年一月二九日判決・税資二五五号―三三三〔順号一〇二四〕、タインズZ二五五―一〇二四〔棄却・確定〕)。

(10) 原審は、東京地裁平成二年二月二七日判決(税務訴訟資料第一七五号八〇二頁・タインズZ一七五―六四五四)〔棄却・控訴〕、東京高裁平成三年二月五日判決(税務訴訟資料第一八二号二八六頁・タインズZ一八二―六六八二)〔棄却・上告〕。

(11) 占部裕典・大屋貴裕「遺産分割による代償金、遺留分減殺請求による価額弁償金の課税関係」税務通信二〇五号二〇五頁参照。

(12) したがって、その後は共有物分割の手続によつて各権利者の取得財産が確定することになる(最高裁平成八年一月二六日判決・判時一五五九号四三頁)。なお、減殺請求があった後に受遺者が遺産を処分することは、遺留分の共有持分を侵害する行為として不法行為となる(神戸地裁平成三年一〇月二三日判決・判タ八〇三三二四六頁)。

(13) 「遺留分減殺請求」のような民法の概念を税法が借用している場合(税法上の「借用概念」)については、税法自らに他の法領域と異なる意味内容を付与する旨の明文の定めを置いているときには、本来の法領域におけると同義に解すべきであるとされていない(福岡高裁平成二年七月一九日判決・訟月三七卷六号一〇九二頁)。なお、税法の借用概念について詳しくは、石村耕治編『現代税法入門塾(第五版)』(清文社、二〇一〇年)一一五頁以下参照。

(14) ちなみに、遺留分減殺請求に関してどの時点で財産を取得することになるのかについては、減殺請求時説と判決等確定時説がある。減殺請求時説をとる判例としては、福岡地裁平成元年三月二八日判決(税資一六九号一二一八頁)や福岡高裁平成元年七月二〇日判決(税

資一七三号二八七頁)などをあげることができる。

- (15) 「二重課税 (double taxation, double imposition, tax on tax)」は、多義的な概念である。何をもって「二重課税」というのかについては一義的に定義することは難しい。一般的には、一つの課税要件事実ないし課税対象とされる取引に対して租税が二回以上かされることをさす、とされる。しかし、こうした定義によるとしても、切り口次第では二重課税になるのか、ならないのかが定かでない事例が数多く出てくる。学問上は、同じ納税者に二回以上課税を行うことを「法的二重課税」といい、同一の課税物件に対して二回以上課税を行うことを「経済的二重課税」ということもある。制定法が、二重課税にあたるとして、排除措置ないし対応的調整措置を置く場合はよいとして、そうでない事例では、どのような基準で二重課税と判断するのかは明確ではなく、実際に極めて不透明である。ちなみに、二重課税かどうかが問われた最近の事例としては、いわゆる「長崎年金訴訟」がある。本件では、次に点が問われた。年金払方式の生命保険について、毎年一定額ずつ分割で保険金を受け取る年金払方式の契約の場合には、被保険者の死亡時の保険金に対してまず相統税がかかる。そのうえで、さらに毎年の保険金受取時にも所得税がかかる。これに対して、保険金を一括で一時金として受け取る契約の場合には、相統税のみがかかる。このことから、年金方式の契約に対する課税は、税法が禁止する二重課税にあたり違法かどうかが問われた。最高裁平成二二年七月六日判決(「破棄自判」)(確定)(納税者勝訴)(判タ一三二四号七八八・タインズ乙八八一・一五三六)では、二重課税の排除措置を定めた規定を根拠にして、次の理由から、年金方式の特約年金に対する相統税と所得税の二重課税処分を違法として取消した。すなわち、「所得税法九条(「非課税所得」)一項柱書きの規定によれば、一五号(現一六号)にいう『相続、遺贈又は個人から贈与により取得するもの』とは、相続等により取得し又は取得したものとみなされる財産そのものを指すのではなく、当該財産の取得によりその者に帰属する所得を指すものと解される。当該財産の取得によりその者に帰属する所得を指すものと解される。当該財産の取得によりその者に帰属する所得とは、当該財産の取得の時における価額に相当する経済的価値にはかならず、これは相統税又は贈与税の課税対象となるものであるから、同号の趣旨は、相統税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相統税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものであると解される。」と。ただ、本件処分については二重課税にあたり違法と断じても、ほかにも二重課税にあたると解される事例は数えられないほどあげることができる。論理的整合性を欠く個別ベースでのパッチワーク的な裁断は、逆に大きな混乱を招くおそれもある。

- (16) 租税立法が憲法違反とされるのは、立法裁量論の視角から、あくまでも「著しく不合理」な場合に限られる。石村・前掲書・注一三・八六頁以下参照。

- (17) この点については、田中治・高正臣「遺留分減殺請求と相統税の取得費加算」(三木義一ほか編)『租税判例分析ファイルⅢ』(税務経理協会、二〇〇六年)所収参照。

(18) 本件判例分析については、松井宏「相続額の取得費加算の特例の適用対象となる相続財産（遺留分取得土地）の譲渡の時期」月刊税務事例三四巻七号一八頁、中田敏「地方裁判所判決紹介」月刊税務事例三三巻三号二五頁参照。

(19) こうした課税庁の趣旨に沿う判決としては、国税不服審判所平成一年五月二〇日裁決・事例集五七号二六七頁参照。

(20) なお、横浜地裁平成一〇年三月三〇日判決（控訴）・税資二三一三三〇頁・タインズZ二三一八三九、東京高裁平成一〇年九月七日判決（納税者敗訴・確定）・税資二三三八号一四九頁・タインズZ二三三八一八二三六参照。本件では、納税者は物納申請をしていたが、許可・不許可の通知を受けるまでは対象となる土地の譲渡ができず、不許可の通知を得た時点においては、租税特別措置法三九条「相続財産に係る譲渡所得の課税の特例」の適用期間が経過してしまった。このような納税者の責めに帰さない事由がある場合には、適用期間後も特例の適用があつてよいのではないかと問うて争つたものである。裁判所は、納税者の訴えを退けている。

(21) 税務実務では、納税者の権利救済方法としてしばしば活用されている。「諸願書」は、国民・納税者が、憲法一六条で保障された諸願権および諸願法に基づき、税務署など官公署に提出する文書である。諸願法五条は、「この法律に適合する諸願は、官公署において、これを受理し誠実に処理しなければならない。」と定めている。一方、「嘆願書・上申書」は、納税者の名前で、宥恕を求める、あるいは事実を陳明するために官公署などへ提出する文書である。憲法や法律上の拘束力はない。

(22) 例えば、記事・專業税理士界七七一号（全國專業税理士協会）二〇一〇年七月一五日号一頁参照。

【補遺】遺留分に関する民法特例の創設

本稿の直接の射程外であるが、平成二〇年に成立した「遺留分に関する民法特例」（以下「民法特例」という。）について若干ふれておきたい。

この民法特例を規定した法律は、正式名称を「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」（平成二〇年法律第三三号。以下「円滑化法」という。）といい、平成二〇年五月九日に成立した。円滑化法（民法特例）は、中小企業における事業承継の円滑化のための総合的支援策の基礎となる法律である。①遺留分に関する民法の特例、②事業

承継時の金融支援措置、③事業承継税制の基本的枠組みの三つの柱からなる。平成二〇年一月一日(遺留分に関する民法特例にかかる規定については平成二十二年三月一日)から施行された。

円滑化法により遺留分に関する民法特例が設けられたが、その立法趣旨は、次のとおりである。

中小企業(会社または個人事業者)の多くは、その個人資産の大部分が、自社株式(議決権)や事業用資産である。このため、相続人が複数いる場合で、経営者が遺言や生前贈与により後継者にそれらを集中して承継させようとすると、他の相続人の遺留分を侵害してしまう可能性が出てくる。また、それを強行しようとする遺留分減殺請求を受け、他の相続人が出てくる(民法一〇三〇条)。相続紛争の原因になるだけでなく、結果的に自社株式等が分散し、事業承継が困難になる。

また、民法においては、遺留分の算定は、相続開始における財産のみならず過去に贈与等がされた財産も対象となる。したがって、過去になされた贈与等も「特別受益」として、遺留分算定の基礎財産に加えられる。しかも、遺留分の価額の計算は、贈与等を受けた時の金額ではなく、相続が発生した時点での金額となる。したがって、低い価額で贈与をしても、その後後継者が業績を伸ばした場合には、相続時にはその株式等がかなり高額になる可能性が出てくる。こうなると、課税対象財産が増加し、結果として遺留分も増加することになりかねない。後継者が自己の会社の株式を十分に相続できず、経営権の掌握ができない可能性が出てくる。これでは円滑な事業承継ができず、会社の経営に大きな影響がでてしまう。

以上のような問題に対処するために、後継者である指定相続人が先代経営者から贈与等により所得した自社株式等について、推定相続人全員で、①その価額を遺留分算定基礎財産に算入しないことの「除外合意」(円滑化法四条一項一

号）、②遺留分算定基礎財産に算入すべき価額にあらかじめ固定することの「固定合意」（四条一項二号）が得られた場合には、民法の遺留分の規定にかかわらず、合意した内容で遺産分割の基礎となる財産額の計算ができる特例を設けたのが円滑化法のねらいの一つである。三年以上継続して事業を行っていることや、営んでいる事業ごとに資本金または従業員数が法的限度内であることなどの要件を充たす特例中小企業者が利用できる（円滑化法二条）。

また、現行の民法においては、遺留分は事前放棄が可能である（民法一〇四三条）。したがって、事前放棄により、遺留分をめぐる紛争や自社株式等の分散を阻止することはできる建前になっている。しかし、遺留分の事前放棄手続をすすめるためには、放棄をしようとする非後継者本人が、個別に家庭裁判所に申し立てをし、許可を得る必要がある。これが、非後継者にとり重い負担になり、その旨の了解を得ることは難しい現実があった。これでは円滑な事業継承ができず、会社の経営に大きな影響が出てしまう。

こうした問題に対処するために、円滑化法では、手続等を簡素化するための特例を設けた。具体的には、後継者が、これらの合意について経済産業大臣の確認を受け、確認されてから一月以内に旧代表者の住所地の家庭裁判所の許可を受けることにより、その効力が発生する（円滑化法七条～九条）。

ちなみに、円滑化法のような特別法（民法特例）によって一般法（民法）の基本ルールを拙速に改変することについては、異論もあるものと思われる。こうした特別法の立法にあたっては、役所主導ではなく、私法学界などから広く意見を聴取するなど、慎重な手続が求められている。

* なお、円滑化法について詳しくは、中小企業庁「中小企業経営承継円滑化法申請マニュアル」（平成二二年）参照。 http://www.chusho.meti.go.jp/zainu/shoukei/2010/download/100818shokeihou_san.pdf

* 本稿は、税耕会主催第二七回関信税制研究会例会（平成三二年九月一日・白鷗大学東キャンパス）での筆者の報告を基に執筆した。

（本学法学部教授）